



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat durch die Vorsitzende Hofrätin Dr. Anna Maria Radschek und die weiteren Mitglieder Hofrätin Mag. Anna Mechtler-Höger, Mag. Robert Steier und KomzIR. Ing. Josef Bitzinger über die Berufung der Bw., W.,E-Gasse, vertreten durch Perlogis Mag. Franz Harrand WTH GmbH, 2345 Brunn am Gebirge, Bahnstraße 7, vom 8. Mai 2009 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 24. März 2009 betreffend Haftung für Kapitalertragsteuer gemäß [§ 95 Abs. 2 EStG 1988](#) für den Zeitraum 2005 bis 2008 nach der am 20. Februar 2013 in 1030 Wien, Vordere Zollamtsstraße 7, durchgeführten mündlichen Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, an der in den Streitjahren Frau A.Z. mit 25% und Herr H.Z. mit 75% beteiligt waren. Frau A.Z. fungierte als Geschäftsführerin und Herr H.Z. hatte die Funktion des Prokuristen inne.

Im Zuge einer den Streitzeitraum umfassenden abgabenbehördlichen Prüfung stellte der Prüfer fest, dass unter dem Titel „Provisionen an Unbekannte“ auf dem Konto 6574 folgende Beträge verbucht wurden:

2005	2006	2007	2008
31.600,00 €	45.900,00 €	21.395,00 €	19.120,00 €

Diese Beträge seien Herrn H.Z. zuzurechnen, da der begründete Verdacht bestehe, dass dieser der Empfänger der Zahlungen ist, weil die Provisionen nach vollständiger Bezahlung des jeweiligen Projektes in einer Höhe zwischen 4% und 8% der Auftragssumme ermittelt worden seien, es keinen Nachweis gebe, ob der Vertrag ohne diese Zahlungen zu Stande gekommen wäre und ob der Prozentsatz mit dem Empfänger so vereinbart worden sei. Es existierten keine schriftlichen Belege über die Auszahlung und es gebe auch keinen Leistungsnachweis für die gezahlten Provisionen. Die einzigen Belege seien die von Herrn H.Z. durchgeführten Abbuchungen vom Bankkonto. Es lägen daher verdeckte Ausschüttungen an Herrn H.Z. vor.

Das Finanzamt folgte der Feststellung des Prüfers und erließ dieser Feststellung Rechnung tragende Bescheide, mit denen Kapitalertragsteuer in Höhe von 25% vorgeschrieben wurde.

In der fristgerecht dagegen erhobenen Berufung brachte der steuerliche Vertreter der Bw. vor, nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vermöge zwar eine fehlende Empfängerbenennung nach [§ 162 BAO](#) die Versagung der diesbezüglich geltend gemachten Betriebsausgaben zu rechtfertigen, sie stelle aber keine Rechtsgrundlage zur Beurteilung der Frage dar, ob eine verdeckte Ausschüttung vorliege und ob den Gesellschaftern entsprechende Beträge zugeflossen seien. Auch im Erlass vom 7.10.2005 werde festgestellt, dass Aufwendungen von juristischen Personen, denen die Abzugsfähigkeit mangels Nennung des Empfängers gemäß [§ 162 BAO](#) nicht zukomme, auf Ebene der Körperschaft grundsätzlich keine verdeckte Ausschüttung seien. Sie könnten nur dann als verdeckte Ausschüttung behandelt werden, wenn begründeter Verdacht bestehe, dass der Eigentümer der juristischen Person der Empfänger sei.

Das Finanzamt stütze seine Argumentation darauf, dass es keine Zahlungsbestätigungen vom Zahlungsempfänger gebe, dass die Provisionen von der Person ermittelt würden, die auch die Beträge vom Bankkonto entnehme und sie bar auszahle und dass es keinen Nachweis gebe, ob der Vertrag ohne die Zahlungen zu Stande gekommen wäre und ob die Provision in der berechneten Höhe vereinbart worden sei.

Dem sei entgegenzuhalten, dass es bei Zahlungen an nicht genannte Personen nie eine Empfangsbestätigung gebe, dass auch dann, wenn die Ermittlung und Auszahlung der Provisionen von einem Dienstnehmer vorgenommen worden wäre, der Nachweis über die tatsächliche Auszahlung nie mit absoluter Sicherheit vorliegen würden und dass bei Provisionen an unbekannte Empfänger nie eine offiziell zugängliche Vereinbarung vorliege.

Das Finanzamt habe somit den behaupteten begründeten Verdacht nicht darlegen können. Die Glaubhaftigkeit der Auszahlung von Provisionen zur Erlangung bzw. nach Abschluss von Aufträgen sei ohne weitere Auseinandersetzung verneint worden. Es handle sich aber um eine

sehr verbreitete Vorgangsweise im Baugewerbe. Außerdem sei die Plausibilität der Provisionszahlungen nicht überprüft worden, obwohl Angaben über die betroffenen Projekte gemacht worden seien. Es hätten zum Beispiel die Höhe der Provision in Verhältnis zum Projektumfang sowie der Zeitpunkt der Auszahlung überprüft werden können.

In seiner Stellungnahme zur Berufung führte der Betriebsprüfer aus, der Provisionsaufwand sei unter dem Titel „Provisionen an unbekannte Empfänger“ verbucht, aber dem Gewinn wieder hinzugerechnet und damit der Körperschaftsteuer unterworfen worden. Diese Vorgangsweise sei auch schon in den Jahren 1992 bis 1994 so gehandhabt worden; die Provisionszahlungen seien im Zuge einer Betriebsprüfung als verdeckte Ausschüttungen an Herrn H.Z. der Kapitalertragsteuer unterworfen worden. In der Zwischenzeit seien zu diesem Themenbereich VwGH-Entscheidungen und ein Erlass ergangen, wonach Provisionszahlungen an unbekannte Empfänger nur bei begründetem Verdacht auch als verdeckte Ausschüttungen an die Eigentümer der juristischen Person anzusehen seien.

Im Zuge der Betriebsprüfung seien die Provisionszahlungen sehr wohl stichprobenweise auf ihre Plausibilität überprüft und dabei festgestellt worden, dass sie erheblich nach dem Auftragseingang erfolgt seien, was eher ungewöhnlich sei, weil der Empfänger nicht sicher sein könne, dass er die Provision später wirklich erhalte. Bedenklich sei auch, dass außer den Eigenbelegen hinsichtlich der Berechnung keine objektiven Belege existierten. Es müsse natürlich zugestanden werden, dass Provisionszahlungen in der Bauwirtschaft nichts Außergewöhnliches seien und Herr H.Z. für seine Tätigkeit entsprechende Einkünfte versteuere.

In der Gegenäußerung zur Stellungnahme des Betriebsprüfers führte der steuerliche Vertreter der Bw. aus, der Prüfer habe an Hand von drei Beispielen belegt, dass die Provisionszahlungen erheblich nach dem Auftragseingang ausbezahlt worden seien. Ausgehend von drei Beispielen könne jedoch keine allgemeine Regel aufgestellt werden. Diese Vorgangsweise sei bewusst so gewählt worden, da eine Auszahlung gleich nach Auftragserteilung insofern riskant gewesen sei, als eine Stornierung oder eine Abänderung in dieser Phase noch möglich gewesen sei. Deshalb sei die Provision erst nach Eingang einer Anzahlung übergeben worden.

Herr H.Z. habe vorwiegend mit Eigentumshäusern und Hausverwaltungen gehandelt. Dabei hätten Haussprecher und Hausverwaltungen eine Schlüsselrolle, weil sie einerseits die Kostenvoranschläge erhalten und später dann Wartungsverträge abschließen würden. Um den Auftrag zu erhalten, seien Provisionen versprochen und ausbezahlt worden, da die Bw. auf Folgeaufträge gehofft habe.

Die Provisionsvereinbarungen seien nur mündlich getroffen worden, da die Zahlungsempfänger erwartet hätten, dass keine Detailinformationen offengelegt würden. Die Vereinbarung über die Auszahlung einer Provision sei von der Geschäftsführung getroffen worden. Frau A.Z. und Herr H.Z. seien die einzigen Zeichnungsberechtigten auf dem Konto gewesen. Es sei daher logisch, dass die Provisionsbeträge immer von Herrn H.Z. abgehoben worden seien.

Der Prüfer selbst führe zwei Punkte an, die die Annahme eines begründeten Verdachtes widerlegen würden. Er teile nämlich die Ansicht, dass in der Bauwirtschaft Provisionszahlungen nichts Außergewöhnliches seien und weise darauf hin, dass Herr H.Z. in den Vorjahren Einkünfte in substantieller Höhe versteuert habe.

In der am 20. Februar 2013 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde ergänzend ausgeführt, auf Grund des Wiener Aufzuggesetzes sei es notwendig geworden, eine Vielzahl von Aufzügen entsprechend zu sanieren. Vor allem Wohnungseigentumsgemeinschaften seien an die Bw. herangetreten, Angebote zu legen. Die Haussprecher hätten gefordert, dass ihnen der durch ihre Mühewaltung entstehende Aufwand ersetzt würde. Im Verhandlungsweg habe man sich auf 3,5% bis 5% der Auftragssumme geeinigt. Die Auszahlung dieser Beträge sei immer erst dann erfolgt, nachdem eine Anzahlung geleistet worden sei, weil dann die Kosten der Bw. auch im Falle eines Einspruchs oder einer sonstigen Stornierung des Vertrages jedenfalls gedeckt gewesen seien. Die Bw. habe sich verpflichtet gefühlt, diese Vereinbarungen einzuhalten, auch im Hinblick darauf, einen Wartungsvertrag zu erlangen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Berufungssenat nahm folgenden Sachverhalt als erwiesen an und legte ihn seiner Entscheidung zu Grunde:

Die Bw. verbuchte in den Jahren 2005 bis 2008 folgende Beträge auf dem Konto 6574 „Provisionen an Unbekannte“:

2005	2006	2007	2008
31.600,00 €	45.900,00 €	21.395,00 €	19.120,00 €

Von der Bw. wurden diese Beträge dem Gewinn zugerechnet.

Der in den Streitjahren als Prokurist der Bw. eingetragene und zu 75% an der Bw. beteiligte Herr H.Z. behob diese Beträge vom Firmenkonto. Über die Weitergabe dieser Beträge konnten keine Nachweise vorgelegt werden. Eine im Klagswege durchsetzbare Verpflichtung zur Bezahlung der Provisionen bestand für die Bw. nicht.

Dieser Sachverhalt gründet sich auf die Feststellungen im Rahmen der abgabenbehördlichen Prüfung, die Angaben des Geschäftsführers der Bw. und auf die folgende Beweiswürdigung:

Die Bw. konnte im gesamten Verfahren keine Nachweise für die behauptete Weitergabe der von Herrn H.Z. behobenen Beträge beibringen. Der Zahlungsfluss endet somit bei ihm. Die Behauptung, dass die von Herrn H.Z. behobenen Beträge tatsächlich an Dritte weitergegeben worden sind, ist aus folgenden Überlegungen nicht glaubwürdig: Entscheidungen, welche Firma Sanierungsarbeiten durchführen soll, werden der allgemeinen Lebenserfahrung entsprechend nach Einholen mehrerer Kostenvoranschläge getroffen. Ausschlaggebendes Kriterium ist bei inhaltlich vergleichbaren Kostenvoranschlägen die Höhe der von der jeweiligen Firma kalkulierten voraussichtlichen Kosten der Sanierungsarbeiten. Dass Aufträge unabhängig von einem Vergleich der voraussichtlichen Kosten vergeben werden, ist eine mit den Erfahrungen des täglichen Lebens im Widerspruch stehende Annahme. Es ist daher auch nicht einsichtig, dass es einer Hausvertrauensperson trotz eines höheren Anbots möglich gewesen sein soll, die Willensbildung der Wohnungseigentümer zugunsten der Bw. zu beeinflussen. Der in einigen Fällen handschriftlich angebrachte Vermerk der jeweiligen Objektadresse auf den Kontoauszügen wurde vom Senat als nicht ausreichend für den Nachweis der Weitergabe erachtet, da derartige Vermerke einerseits nicht lückenlos vorgenommen wurden und darüber hinaus auch die Höhe der angeblich gezahlten Provisionen – gemessen an der Auftragssumme – nicht in jedem Fall gleich war. Warum unterschiedliche Prozentsätze bezahlt worden sein sollen, wurde nicht in nachvollziehbarer Weise vorgebracht. Der Behauptung der Weitergabe steht auch entgegen, dass es nicht glaubwürdig ist, dass jede Hausvertrauensperson zu ihrem eigenen Vorteil Entscheidungen der Wohnungseigentümer beeinflusst.

Aber selbst wenn man davon ausgeht, dass die Beträge weitergegeben wurden, ist anzumerken, dass einerseits zur Weitergabe keine rechtliche Verpflichtung bestand und andererseits die die Provision annehmende Person rechtlich nicht verpflichtet war, sich für die Erteilung weiterer Aufträge an die Bw. einzusetzen. Es lägen daher freiwillige Zuwendungen des Herrn H.Z. vor, die als Einkommensverwendung steuerlich nicht zu berücksichtigen waren.

Rechtliche Würdigung:

Gemäß [§ 93 Abs. 1 EStG 1988](#) wird bei inländischen Kapitalerträgen (Abs. 2) die Einkommensteuer durch Abzug vom Kapitalertrag erhoben (Kapitalertragsteuer). Zu diesen Kapitalerträgen gehören gemäß [§ 93 Abs. 2 Z 1 lit a EStG 1988](#) auch sonstige Bezüge aus Anteilen an Gesellschaften mit beschränkter Haftung. Sonstige Bezüge in diesem Sinne sind

andere geldwerte Vorteile, die der Gesellschafter auf Grund seiner Gesellschafterstellung ohne Gewinnverteilungsbeschluss bezieht. Dazu zählen insbesondere verdeckte Ausschüttungen.

Bei den vom Gesellschafter H.Z. vom Bankkonto der Bw. in den Streitjahren behobenen Beträgen handelt es sich um verdeckte Ausschüttungen, weil der nachgewiesene Geldfluss bei ihm endet und hinsichtlich der behaupteten Weitergabe dieser Gelder an Dritte kein betrieblicher Zusammenhang hergestellt werden konnte. Aufwendungen, die ganz allgemein dazu dienen, geschäftliche Kontakte aufzunehmen oder zu pflegen, um in weiterer Folge als potentieller Auftragnehmer in Betracht gezogen zu werden, sind nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vom Begriff der Repräsentationsaufwendungen umfasst (VwGH 18.10.2012, [2012/15/0100](#)). Als solche können sie aber weder einkünftermindernd berücksichtigt werden noch die Höhe der dem Gesellschafter zugeflossenen geldwerten Vorteile mindern.

Die Bw. wurde zu Recht zur Haftung für die Kapitalertragsteuer herangezogen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 15. März 2013